

- Pęczyk-Tofel A., Tofel M., *Wewnętrzne stosunki majątkowe w handlowych spółkach osobowych*, „Prawo Spółek” 1/2010, INFOR.
- Stępień-Sporek A., *Spółka komandytowa z udziałem spółki z o.o. jako jedynym komplementariuszem*, „Prawo Spółek” 11/2008 INFOR.
- Szlęzak-Matusiewicz J., *Spółka komandytowa jako forma optymalizacji podatkowej*, „Prawo Przedsiębiorcy” 19/2010, INFOR.
- Zamiejski J., *Ubezpieczenia wspólników spółek*, „Prawo Przedsiębiorcy” 13/2003, INFOR.

Serwisy internetowe

- www.hmrc.gov.uk – strona ministerstwa finansów Wielkiej Brytanii
- www.legislation.gov.uk – strona legislacyjna Wielkiej Brytanii
- www.deloitte.com
- ec.europa.eu – „Taxes in Europe” database

3.9. Opodatkowanie pracowniczych świadczeń nieodpłatnych w świetle teorii i praktyki

*Joanna Szlęzak-Matusiewicz**

3.9.1. Wprowadzenie

Tendencja do opodatkowania wszelkich świadczeń uzyskiwanych przez pracowników od pracodawcy widoczna jest od połowy 2006 r., a koronnym przykładem tego typu świadczenia były abonamenty medyczne. Do połowy 2006 r. w wydawanych interpretacjach dominował pogląd, że zapewnienie pracownikom dostępu do świadczeń medycznych nie podlega opodatkowaniu. Opodatkowanie takich świadczeń dopuszczano jedynie wtedy, gdy zakład pracy opłacał imienne rachunki wystawione przez przychodnię lekarską w związku z korzystaniem przez pracowników z usług takiej przychodni⁹⁴. Po tym czasie nastąpiła zmiana stanowiska organów podatkowych w kwestii opodatkowania opieki medycznej. Dominującym poglądem stał się ten, który zakładał, iż sam fakt objęcia pracownika dodatkową opieką medyczną stanowi nieodpłatne świadczenie podlegające opodatkowaniu. Warto nadmienić, że zmiana stanowiska organów po-

* Dr Joanna Szlęzak-Matusiewicz, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, e-mail: joanna.szlezak@sggw.waw.pl.

⁹⁴ A. Taudul, *Opodatkowanie pakietów medycznych. Problemy praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 8, s. 10.

datkowych nie była konsekwencją zmiany przepisów dotyczących opodatkowania świadczeń nieodpłatnych. Wręcz przeciwnie, przepisy w tym zakresie nie uległy żadnym zmianom. Zmiana stanowiska mogła się wiązać jedynie z tym, iż z początkiem 2007 r. usunięto z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹⁵ (dalej: u.p.d.o.p.) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹⁶ (dalej: u.p.d.o.f.) art. 16 ust. 1 pkt 65 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f., dzięki czemu możliwe stało się uwzględnianie w kosztach uzyskania przychodów pracodawcy wydatków poniesionych na finansowanie świadczeń zdrowotnych pracowników (również tych, do których zapewnienia nie zobowiązywał pracodawcy Kodeks pracy). Można więc przypuszczać, że zmiana stanowiska organów podatkowych podyktowana była względami czysto fiskalnymi według następującego rozumowania – skoro pracodawca mógł rozliczać w kosztach podatkowych wydatki poniesione na tzw. abonamenty medyczne, pracownik musi zapłacić z tego tytułu podatek dochodowy. W ten sposób budżet państwa był niejako zabezpieczony.

Spór o opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych trwał i mimo wydanych uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego wcale nie został zakończony z uwagi na szereg wątpliwości na tle ustalania przychodu do opodatkowania.

Szczególnym rodzajem świadczeń nieodpłatnych wzbudzającym najwięcej kontrowersji były tzw. abonamenty medyczne oraz w ostatnim czasie imprezy integracyjne. Niejednolite stanowisko sądów administracyjnych w tej kwestii, a także restrykcyjne poglądy aparatu skarbowego są źródłem ryzyka podatkowego, na jakie narażeni są przede wszystkim pracodawcy fundujący pracownikom takie świadczenia. To oni bowiem w świetle przepisów odpowiadają za pobranie z tego tytułu zaliczki na podatek dochodowy.

Celem rozważań prowadzonych w artykule jest prezentacja i krytyka aktualnego stanowiska aparatu skarbowego i sądów administracyjnych w kwestii opodatkowania pracowniczych świadczeń nieodpłatnych. Jako przykład posłużyły dwa, wydaje się najbardziej popularne rodzaje świadczeń – abonamenty medyczne, oraz imprezy integracyjne.

3.9.2. Istota świadczeń nieodpłatnych

Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świad-

⁹⁵ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011 nr 74, poz. 397).

⁹⁶ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 2012 r., poz. 361).

czeń. Wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2 – 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w przypadku nabywanych przez pracodawcę świadczeń wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń ustala się według cen zakupu⁹⁷.

W myśl art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub częściowo odpłatnych.

Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się więc każde świadczenie, które pracownik otrzymał w związku z faktem pozostawania w stosunku pracy z pracodawcą. Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się więc zarówno otrzymane przez pracownika pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Z przytoczonych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że nieodpłatne świadczenia będą podlegały opodatkowaniu tylko wtedy, gdy:

- świadczenie stanowi korzyść majątkową, po stronie pracownika, oraz
- jest faktycznie otrzymane.

W orzecznictwie przyjął się pogląd, że nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika ma miejsce wtedy, gdy pracownik dostaje od pracodawcy coś za darmo, czego konsekwencją jest przysporzenie majątkowe po stronie pracownika mające konkretny wymiar finansowy⁹⁸. Co do zasady, pracodawca powinien w takiej sytuacji wycenić tego rodzaju świadczenie metodami przyjętymi w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i potrącić zaliczkę na podatek dochodowy, z wyjątkiem tych sytuacji, które są zwolnione w art. 21 u.p.d.o.f. Jeśli jednak w art. 21 u.p.d.o.f. nie zostało wymienione określone świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika, to czy ten pierwszy ma zawsze obowiązek potrącenia zaliczki na podatek dochodowy? W tym kontekście istotne jest ustalenie, czy pracownik faktycznie otrzymał świadczenie oraz czy możliwa jest jego wycena i przypisanie podatnikowi rzeczywistej wartości takiego przychodu.

⁹⁷ Art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.

⁹⁸ Por. np. wyrok NSA z dnia 30 grudnia 1998 r., SA/Sz 105/98, LEX nr 36129; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1998 r., I SA/Kr 1277/97, LEX nr 36001; wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., I SA/Gd 1290/98, LEX nr 39011.

Nie ma wątpliwości, że jeżeli pracownik odnosi korzyść dlatego, że otrzymuje od pracodawcy coś za darmo, powinien z tego tytułu zapłacić podatek. Pogląd taki wyrażany jest nie tylko przez organy podatkowe, ale również przez sądy. Przykładem świadczeń podlegających opodatkowaniu na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych jest wykorzystywanie przez pracownika samochodu służbowego do celów prywatnych⁹⁹, wykupienie przez pracodawcę ubezpieczenia medycznego na rzecz pracownika lub jego rodziny¹⁰⁰ czy wreszcie wykorzystywanie telefonu służbowego do celów prywatnych¹⁰¹. W powyższych sytuacjach nie ma wątpliwości co do faktu otrzymania świadczenia przez pracownika i ustalenia jego wartości. Przypisanie konkretnej wartości świadczenia konkretnemu pracownikowi dokonywane jest na podstawie m.in. wartości składki ubezpieczeniowej, cen rynkowych najmu aut w przypadku prywatnego użytkownika auta służbowego czy wreszcie na podstawie bilingów.

Pojawia się więc pytanie: czy można opodatkować takie świadczenie, które nie spełnia powyższych dwóch warunków, tj. nie zostało faktycznie otrzymane i nie da się przypisać pracownikowi faktycznie otrzymanego przychodu z tytułu takiego świadczenia. Pytanie to stało się główną osią sporu toczącego się w doktrynie i w orzecznictwie. Spór ten skoncentrował się przede wszystkim na dwóch rodzajach świadczeń: abonamentach medycznych oraz, w ostatnim czasie, na imprezach integracyjnych.

3.9.3. Opodatkowanie abonamentów medycznych

Nie ma wątpliwości, że bezpłatna opieka medyczna fundowana przez pracodawcę na rzecz pracownika nosi znamiona świadczenia nieodpłatnego. Pracownik odnosi bowiem w tym przypadku korzyść majątkową mającą konkretny wymiar finansowy. Spór w większości orzeczeń dotyczył nie samego istnienia nieodpłatnego świadczenia, ale raczej metody wyceny przychodu z tego tytułu. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 20 sierpnia 2008 r.¹⁰² stwierdził, że świadczenie w postaci abonamentu medycznego jest nieopodatkowane dlatego, że pracodawca nie wie, ile pracownik na świadczeniu tym skorzystał – zakres świadczeń medycznych objęty jest bowiem tajemnicą lekarską i ochroną danych osobowych, wobec czego pracodawca nie ma możliwości uzyskania informacji o tym, z jakich świadczeń medycznych pra-

⁹⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 12 maja 2010 r., IPPB2/415-105/10-3/MK.

¹⁰⁰ Interpretacja Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2010 r., DD3/033/122/CRS/10/PK-620.

¹⁰¹ A. Taudul, *Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych. Problemy praktyczne*, Prz. Pod. 2008, nr 4, s. 8.

¹⁰² III SA/Wa 625/08, LEX nr 417553.

ownik korzystał. W orzeczeniu WSA w Białymstoku z dnia 17 lutego 2009 r.¹⁰³ przeczytać można, iż „(...) w przypadku świadczeń nieodpłatnych opodatkowaniu może podlegać tylko przychód rzeczywiście otrzymany, realny, a nie możliwy do otrzymania (wartość otrzymanego świadczenia, a nie możliwość skorzystania ze świadczenia)”. Wskazać można jednak odmienne stanowisko zajmowane przez sądy. Przykładem może być wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 września 2008 r.¹⁰⁴, w którym sąd uznał, że wartość abonamentu medycznego jest przychodem pracownika, nawet jeśli z niego nie korzysta.

Niejednolite orzecznictwo stało się więc przyczyną zajęcia się sprawą przez Naczelny Sąd Administracyjny, który w uchwale z dnia 24 maja 2010 r.¹⁰⁵ stwierdził, że zakup abonamentów medycznych przez pracodawcę na rzecz pracowników stanowi przychód z nieodpłatnych świadczeń. Sędziowie nie wskazali jednak, w jaki sposób określić wartość takiego świadczenia. Kwestia wyceny abonamentów była przedmiotem innej uchwały tego sądu. Naczelny Sąd Administracyjny wydał ją w pełnym – 30-osobowym – składzie. W świetle uchwały z 24 października 2011 r.¹⁰⁶ „(...) cena zakupu przez pracodawcę pakietu usług medycznych stanowi punkt odniesienia ustalenia wartości świadczenia otrzymanego przez jednostkowych uprawnionych. Podział tej ceny w relacji do każdego ze wszystkich należących do zbioru uprawnionych stanowić może ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na poszczególnego uprawnionego, dokonany jest bowiem «według», czyli «w odniesieniu do», ceny zakupu pakietu, a więc zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f. w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.”.

Ze stanowiskiem wyrażonym w uchwale NSA z 24 października 2011 r. nie można się w pełni zgodzić, na co zwrócono uwagę w zdaniu odrębnym wyrażonym przez 8 sędziów składu orzekającego. Wydaje się, że sąd nie wziął pod uwagę zasadniczej kwestii istotnej dla momentu powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Jest nią bowiem zasada kasowości. Dopiero faktyczne otrzymanie świadczenia może powodować powstanie przychodu do opodatkowania. Jeśli bowiem pracownik objęty pakietem medycznym nie skorzystał ze świadczenia, w wielu przypadkach pracownik w ogóle nie ma świadomości, że jest takim pakietem objęty, przysporzenie majątkowe po jego stronie w ogóle nie wystąpi. A nawet jeśli korzysta z przyznanej mu opieki medycznej, to nie jest możliwe określenie konkretnej wielkości przychodu, ponieważ informacja na temat ilości i częstotliwości korzystania z pakietu nie jest znana pracodawcy. Co więcej, w wielu przypadkach nie da się ustalić konkretnej wartości przychodu

¹⁰³ I SA/Bk 1/09, LEX nr 485102.

¹⁰⁴ III SA/Wa 1356/08, LEX nr 575512.

¹⁰⁵ II FPS 1/10, POP 2010, z. 5, s. 429.

¹⁰⁶ II FPS 7/10, POP 2012, z. 2, s. 156.

przypadającego na pracownika, ponieważ opłata ryczałtowa, jaką ponosi pracodawca dotyczy również tzw. świadczeń wynikających z tzw. medycyny pracy, które są zwolnione z podatku dochodowego¹⁰⁷.

3.9.4. Opodatkowanie imprez integracyjnych

Drugim świadczeniem pracodawcy na rzecz pracownika budzącym od pewnego czasu wiele kontrowersji są imprezy integracyjne. Problem ten powrócił na nowo po wydaniu uchwały w sprawie abonamentów medycznych. Widoczna jest bowiem w tym przypadku tendencja zarówno po stronie organów podatkowych, jak i składów orzekających sądów administracyjnych do wykorzystywania powyższego rozstrzygnięcia w celu uzasadnienia rozszerzenia obowiązku podatkowego na wszelkie sytuacje, w których pracownik otrzymuje możliwość dobrowolnego skorzystania ze świadczenia pozapłacowego zapewnianego ogółowi pracowników przez pracodawcę ze środków obrotowych przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy uprawnieni rzeczywiście korzystają z takiej możliwości. Organy podatkowe stoją bowiem na stanowisku, że pracownik osiąga przychód nie tylko z tytułu uczestnictwa, ale samej możliwości wzięcia udziału w takim spotkaniu¹⁰⁸. Zdaniem organów podatkowych „(...) podkreślić należy, iż na wysokość przychodu pracownika powstałego w związku z jego uczestnictwem w imprezie sportowo-rekreacyjnej nie wpływa poziom wykorzystania poszczególnych atrakcji przewidzianych dla uczestników, bowiem cena, którą uiszczał pracodawca za zorganizowanie imprezy nie była uzależniona od stopnia «skonsumowania» tych atrakcji przez pracowników. Innymi słowy, z podatkowego punktu widzenia bez znaczenia jest ile i jakie dania i napoje skonsumował pracownik, jak również czy brał udział i w jakim zakresie skorzystał z atrakcji przewidzianych podczas imprezy”¹⁰⁹. Podobnego zdania był Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 2 grudnia 2011 r.¹¹⁰ uznał, iż ryczałtowa formuła rozliczenia kosztów imprezy powodująca, iż cena uiszczana przez pracodawcę nie jest uzależniona ani od liczby pracowników biorących udział w imprezie firmowej, ani od usług, z jakich poszczególni pracownicy skorzystali, nie stoi na przeszkodzie ustaleniu przychodu dla każdego pracownika. Sąd

¹⁰⁷ A. Taudul, M. Marecki, *Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości?* Prz. Pod. 2012, nr 1, s. 9.

¹⁰⁸ Nieopodatkowane pozostaną jedynie te spotkania, wyjazdy i szkolenia, które mają charakter ściśle służbowy i stanowią realizację obowiązków pracowniczych. Jednocześnie powinny mieć one charakter obowiązkowy, a nie dobrowolny. Na ten aspekt wskazuje m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 29 listopada 2012 r. (nr IPPB2/415-804/12-2/AK).

¹⁰⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 14 września 2011, IPTPB2/415-405/11-2/ASZ.

¹¹⁰ II FSK 1017/10, LEX nr 1027847.

stwierdził, iż przedmiotem świadczeń finansowanych przez pracodawcę jest już sama możliwość skorzystania z tych usług, a nie ich realizacja. W podobnym tonie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 2012 r.¹¹¹, a także NSA w wyrokach z 24 stycznia 2013 r.¹¹², 20 lutego 2013 r.¹¹³, z 12 marca 2013 r.¹¹⁴.

Orzecznictwo nie jest jednak jednolite i na szczęście dla podatników zdarzają się orzeczenia dla nich korzystne. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z 19 października 2012 r.¹¹⁵ stwierdził, że samo postawienie do dyspozycji pracowników możliwości wzięcia udziału w imprezie organizowanej przez spółkę nie jest wystarczające do stwierdzenia, że pracownik faktycznie otrzymał przychód w określonej wysokości¹¹⁶.

Kwestia opodatkowania udziału w firmowych imprezach integracyjnych nie jest wolna od kontrowersji. Wątpliwości budzi przede wszystkim „teoria” opodatkowania samej możliwości udziału w takim spotkaniu. Idąc tym tropem, można dojść do absurdu polegającego na tym, że pracownik nic nie otrzymał, a podatek i tak musi zapłacić. Pomijając jednak tę kwestię, warto zastanowić się, czy udział w imprezie integracyjnej jest takim samym świadczeniem jak abonament medyczny. Wydaje się, że nie, z uwagi na to, że udział w imprezie integracyjnej nie powinien być postrzegany w kontekście korzyści majątkowej. O ile w przypadku abonamentów medycznych korzyść majątkowa, jakkolwiek trudna do zmierzenia, występuje, o tyle w przypadku udziału w imprezie integracyjnej nie tylko trudno ją zmierzyć, ale trudno ją w ogóle wskazać. Nie można bowiem stosować prostej analogii w stosunku do wszystkich świadczeń niepieniężnych przekazywanych pracownikowi przez pracodawcę. Inny charakter ma bowiem opieka medyczna, a inny – udział w spotkaniu firmowym. Spotkania integracyjne są organizowane w celach biznesowych, a nie prywatnych. Bezpośrednim ich celem jest integracja pracowników, która z kolei ma pozytywnie wpłynąć na wyniki przedsiębiorstwa. Z tego punktu widzenia rozpatrywanie korzyści majątkowej w aspekcie generowania przychodów po stronie pracownika jest założeniem błędnym, ponieważ w wielu przypadkach udział w takim spotkaniu jest bardziej koniecznością niż przyjemnością dla pracownika.

W świetle tak rozbieżnego orzecznictwa pewnym rozwiązaniem problemu, choćby czasowym, mogłaby się okazać uchwała Naczelnego Sądu Administra-

¹¹¹ II FSK 2740/11, LEX nr 1113072.

¹¹² Sygn. II FSK 1064/11.

¹¹³ Sygn. II FSK 1256/11.

¹¹⁴ Sygn. II FSK 1428/11.

¹¹⁵ I SA/Wr 1038/12, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

¹¹⁶ Podobnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 1828/11.

cyjnego. Biorąc jednak pod uwagę obecne tendencje panujące w orzecznictwie i odchodzenie sądów od swojej podstawowej roli stróża praworządności, można spodziewać się uchwały analogicznej jak w przypadku pakietów medycznych.

3.9.5. Podsumowanie

Opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych, w tym przede wszystkim tzw. abonamentów medycznych, jest i będzie kwestią sporną. Podejście zdroworozsądkowe nakazuje opodatkowanie takich świadczeń, ponieważ beneficjent (pracownik) otrzymuje „coś” za darmo. Nie wiadomo jednak do końca, czym jest to „coś”. Może być nim możliwość korzystania z fundowanej przez pracodawcę opieki medycznej albo faktyczne skorzystanie ze świadczenia (np. wizyta u lekarza, wykonanie badań itp.). Jednak bez względu na przyjętą interpretację, w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu mogą podlegać jedynie te świadczenia, które są otrzymane, a więc tylko te, z których podatnik faktycznie skorzystał, a nie miał jedynie możliwość skorzystania. Z całą stanowczością należy więc podkreślić, iż w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie można opodatkować świadczenia, z którego podatnik mógł skorzystać, ale nie skorzystał, a więc świadczenia nieotrzymanego.

Niestety w ostatnim czasie sądy administracyjne coraz częściej występują w roli obrońcy nie podatnika, a budżetu państwa, uznając, że opodatkowaniu może podlegać świadczenie nieotrzymane, a jedynie możliwe do otrzymania. Oczywiście taka interpretacja jest możliwa, ale żeby opodatkować taką „możliwość” należałoby najpierw zmienić przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tymczasem zmiana stanowiska organów podatkowych co do opodatkowania tzw. pakietów medycznych w roku 2006 nie miała źródła w żadnej zmianie przepisów podatkowych. Działanie takie jest przykładem nieprzestrzegania przez organy podatkowe zasady zaufania obywatela do państwa wynikającej z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej¹¹⁷, czego sądy administracyjne, szczególnie Naczelny Sąd Administracyjny, w ostatnich uchwałach w ogóle nie zauważyły.

Podejście profiskalne, nieznajdujące uzasadnienia w przepisach prawa, widoczne w wydawanych orzeczeniach sądów administracyjnych stanowi przykład naruszenia wielu zasad, w tym tej podstawowej wynikającej z art. 217 Konstytucji RP¹¹⁸, zgodnie z którą nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także

¹¹⁷ Ustawa z 29 sierpnia 1997, Ordynacja podatkowa (DzU nr 8, poz. 60).

¹¹⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 78, poz. 483) (dalej: Konstytucja RP).

zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Podatnik nie może więc domniemywać obowiązku podatkowego, jeśli nie został on wprost określony w ustawie podatkowej. Źródłem prawa nie są i nie mogą być interpretacje podatkowe, orzeczenia sądowe czy też obecne stanowisko organów podatkowych w danej sprawie. Zgodnie z Konstytucją RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a także akty prawa miejscowego na obszarze działania organów, które je ustanowiły¹¹⁹.

Brak jasnych przepisów i opieranie postępowania na orzeczeniach sądów administracyjnych i organów podatkowych stanowi dla podatnika źródło ryzyka, a także nieuzasadniony wzrost kosztów podatkowych. Przedsiębiorcy mogą bowiem postępować na dwa sposoby. Pierwszy sposób zakłada niepobieranie zaliczki na podatek dochodowy z tytułu przekazywanych świadczeń z uwagi na brak wiedzy co do ich faktycznego otrzymania przez pracownika albo z uwagi na brak możliwości określenia konkretnej wartości przychodu. W tym przypadku prawdopodobieństwo zakwestionowania takiego działania w toku kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego jest bardzo wysokie, a co za tym idzie, przedsiębiorca naraża się na kary finansowe. Drugie podejście, charakterystyczne dla przedsiębiorców dążących do minimalizacji ryzyka podatkowego, zakłada potrącanie zaliczki na podatek dochodowy zgodnie z metodą zaleconą przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w uchwale z 24 października 2011 r. W tym przypadku, bez względu na wymiar wykorzystania świadczenia, pracownik będzie obciążany podatkiem, co w praktyce prowadzi do nieuzasadnionego i nieproporcjonalnego opodatkowania pracownika.

Biorąc pod uwagę ryzyko podatkowe, w obszarze którego działają obecnie przedsiębiorcy przekazujący świadczenia nieodpłatnie pracownikom, priorytetem powinna być zmiana przepisów dotyczących opodatkowania świadczeń nieodpłatnych. Przedsiębiorcy powinni dostać jasny komunikat, czy świadczenia nieodpłatne nieotrzymane, a postawione do dyspozycji podatnika są opodatkowane, czy nie. Wydaje się, że każda zmiana powinna być korzystna bez względu na jej kierunek.

Literatura

- Interpretacja indywidualna z dnia 12 maja 2010 r., I/B2/415-105/10-3/MK.
Interpretacja Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2010 r., DD3/033/122/CRS/10/PK-620.
Interpretacja indywidualna z dnia 14 września 2011, IPTPB2/415-405/11-2/ASZ.
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 78, poz. 483).

¹¹⁹ Art. 87 Konstytucji RP.

- Taudul A., *Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych. Problemy praktyczne*, Prz. Pod. 2008, nr 4.
- Taudul A., *Opodatkowanie pakietów medycznych. Problemy praktyczne*, Prz. Pod. 2010, nr 8.
- Taudul A., Marecki M., *Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości?* Prz. Pod. 2012, nr 1.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 2012 r., poz. 361).
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011 nr 74, poz. 397).
- Ustawa z 29 sierpnia 1997, Ordynacja podatkowa (DzU nr 8, poz. 60).
- Wyrok NSA z dnia 30 grudnia 1998 r., SA/Sz 105/98, LEX nr 36129.
- Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1998 r., I SA/Kr 1277/97, LEX nr 36001.
- Wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., I SA/Gd 1290/98, LEX nr 39011.
- Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 1828/11.

3.10. Fiskalne zakłócenia procesu decyzyjnego dotyczącego wyboru czynników wytwórczych w przedsiębiorstwie

*Arkadiusz Żabiński**

3.10.1. Wprowadzenie

Jednym z kluczowych zagadnień związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jest organizacja procesów produkcyjnych. Przy podejmowaniu decyzji związanych z produkcją przedsiębiorca decyduje o doborze takich czynników wytwórczych, które gwarantują sukces rynkowy. Mimo dyskusji związanych ze znaczeniem dla gospodarki czynnika wiedzy, dla większości przedsiębiorstw decyzja dotycząca doboru zawierała się będzie pomiędzy pracą a kapitałem. W zależności od specyfiki produkcji czynniki te będą względem siebie bardziej lub mniej komplementarne lub substytucyjne, nie zmienia to jednak faktu, że właściwy wybór pracochłonnego lub kapitałochłonnego sposobu produkcji będzie wpływał w ostatecznym rozrachunku na pozycję rynkową przedsiębiorstwa.

Determinanty określające decyzję przedsiębiorcy w zakresie doboru czynników produkcji i podziału dochodu w procesie gospodarowania określone są

* Dr Arkadiusz Żabiński, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki, ul. Nowowiejska 3, 58-500 Jelenia Góra, e-mail: azabi@gazeta.pl.